

OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

*Gilda Maria Giraldes Seabra**

RESUMO

O presente artigo trata de obrigação tributária. Foram analisadas as obrigações principal e acessória bem como a polêmica discussão em torno das qualificações principal e acessória. Polêmica, porque esta (acessória), não decorre daquela (principal). Inclusive, a obrigação principal é de natureza de obrigação de dar coisa certa (dinheiro aos cofres públicos), e decorre do fato de impor e a obrigação acessória possui a natureza de obrigação de fazer (emissão de nota fiscal, por exemplo), e decorre de imposição legal. São, portanto, duas obrigações independentes a partir do momento seguinte ao surgimento da chamada obrigação principal. Salientamos que a obrigação acessória descumprida transforma-se em obrigação principal e recebe o mesmo tratamento que esta. Dessa forma, uma obrigação de fazer (acessória) se transforma numa obrigação de dar (principal), por um ato mirabolante, quer dizer, por força de lei. O artigo traz em si a ampla discussão, que nasce juntamente com o fato imponível, sobre a obrigação principal e a transformação da obrigação acessória em principal, pelo seu mero descumprimento e a repercussão que isso acarreta no mundo jurídico tributário.

* Doutora em Direito Tributário pela PUC/SP, Mestre em Direito Tributário pela PUC/SP. Professora de Direito Tributário da Faculdade de Direito da Universidade Metodista de São Paulo. Advogada.

OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA
GILDA MARIA GIRALDES SEABRA

Palavras-chave: obrigação tributária; obrigação principal; obrigação acessória; lei tributária.

ABSTRACT

The subject of this article is the law of tributary obligations. As they can be principal and accessory there is a controversial debate about their qualification. A polemic discussion has been provoked because the accessory obligation does not follow from the principal. The nature of the later consists in giving a certain thing (money to the public treasury, for instance) and is imposed. The former obligation supposes something to be done as, for instance, a formal bill of sale and it is also a legal imposition. There are, therefore, two independent obligations but the first one is the principal obligation. The author points out that when the accessory obligation is not fulfilled it is changed into the principal one and is considered as such. It follows, then, that an obligation of doing something (accessory) is transformed into an obligation to give (principal), by the force of a legal act. The article shows the state of the question when that transformation occurs, and the accessory obligation becomes principal and what the consequences are for the tributary law.

Key-words: tributary obligation; principal obligation; accessory obligation; tributary law.

“As pessoas têm muito pouco apreço pela norma constitucional. Um decreto do Executivo já é conhecido. Uma portaria ministerial é que realmente é respeitada. Agora, um telefonema direto do ministro todo mundo obedece.”

Geraldo Ataliba

INTRODUÇÃO

Assunto tormentoso na seara do direito tributário é a obrigação tributária e sua sub-divisão em obrigação principal e obrigação acessória. O direito tributário, ao usar termos estritamente do direito civil, causou extrema confusão aos

olhos dos seus mais estudiosos, bem como na análise feita aos não tão afeitos ao estudo de tal ramo do direito.

Assim, antes de entrarmos no assunto deste artigo, observemos o que seja obrigação em sentido amplo, dado pelo direito civil. Essa obrigação nada mais é que a disciplina de certo comportamento humano. São regras que determinam os direitos e deveres entre dois sujeitos: o credor e o devedor.

Maria Helena Diniz nos dá vários exemplos de uso da palavra obrigação dentro do direito e, cada uma delas, com sentidos diversos,¹ sendo, portanto, necessário o exame, *ab initio*, do que venha a ser dever jurídico, que ela define como o

o comando imposto, pelo direito objetivo, a todas as pessoas para observarem certa conduta, sob pena de receberem uma sanção pelo não-cumprimento do comportamento prescrito pela norma jurídica.²

Afirma Geraldo Ataliba, com genialidade e clareza, que:

O objeto dos comandos jurídicos só pode ser o comportamento humano. Nenhum preceito se volta para outra coisa senão o comportamento. Não há norma jurídica dirigida às coisas. Só o comportamento livre do homem (e, por extensão, o das pessoas jurídicas) pode ser objeto dos mandamentos jurídicos.

¹ “Juridicamente, emprega-se esse vocábulo em acepções diferentes; afirma-se, p. ex., que o inquilino tem a obrigação de pagar o aluguel; que o mandatário é obrigado a aceitar a revogação do mandato ordenada pelo mandante; que os cidadãos são obrigados a pagar imposto de renda, conforme sua capacidade contributiva, que o réu tem a obrigação de contestar o pedido formulado pelo autor ou os fatos em que a pretensão se funda; que os rapazes em certa idade, são obrigados a cumprir serviço militar.” MARIA HELENA DINIZ, *Curso de direito civil brasileiro*, 2º volume, Teoria Geral das Obrigações, p. 29.

² Maria Helena Diniz, *Curso de direito civil brasileiro*, p. 29.

OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA
GILDA MARIA GIRALDES SEABRA

Mais à frente evidencia que

o objeto da norma tributária não é o dinheiro, transferido aos cofres públicos, mas sim o comportamento de levar dinheiro aos cofres públicos. As obrigações de dar têm um objeto que é o comportamento consistente em dar alguma coisa. Esta coisa é objeto material do comportamento, o qual, à sua vez, é objeto de comando.³

É no Direito Civil que vamos encontrar orientações do que venha a ser *obrigação*. No entender de Caio Mário Da Silva Pereira, apesar de existirem inúmeras definições de obrigação, não é difícil de se formular um conceito. Dessa forma, decompondo as palavras em *ob ligatio*, do latim, extrai-se a idéia de vínculo, ligação. Ensina que “obrigação é um vínculo jurídico em virtude do qual uma pessoa pode exigir de outra uma prestação economicamente apreciável.”⁴ Por seu turno, Washington De Barros Monteiro acrescenta que

obrigação é uma relação jurídica, de caráter transitório, estabelecida entre devedor e credor e cujo objeto consiste numa prestação pessoal econômica, positiva ou negativa, devida pelo primeiro ao segundo, garantindo-lhe o adimplemento através do seu patrimônio.⁵

Sob outra ótica, Orlando Gomes, tido como um dos maiores cultores do direito das obrigações no Brasil (especialmente no tocante a contratos), revela que

a palavra *obrigação* é sinônima de *dever*. Até *deveres* que não são jurídicos se dizem vulgarmente *obrigações*. Mas, nem mes-

³ Geraldo Ataliba, *Hipótese de incidência tributária*, p. 22.

⁴ Caio Mário da Silva Pereira, *Instituições de direito civil*, p. 3.

⁵ Washington de Barros Monteiro, *Curso de direito civil*, p. 8.

mo todos os *deveres* jurídicos podem ser designados por esse nome. Tecnicamente, *obrigação* é espécie do gênero *dever*. Há de ser reservada para designar o dever correlato a um direito de crédito. (os grifos são do original).

Mais adiante afirma:

tem-se levado em conta, preferentemente, o lado passivo, que se designa pelo termo *obrigação* ou, mais à justa, *dívida*. Vista, porém, do lado ativo, chama-se *crédito*. O acento pode recair tanto no direito como no dever.

Por fim, completa: “Obrigação é um vínculo jurídico em virtude do qual uma pessoa fica adstrita a satisfazer uma prestação em proveito de outra.”⁶ (os grifos são do texto original).

Pelo lado do objeto da obrigação, arremata Álvaro Villaça Azevedo, ao afirmar que o elemento objetivo da obrigação “é o componente material, físico; é o objeto, que se apresenta na prestação, sendo, sempre, de conteúdo econômico ou conver-sível economicamente. Quando quisermos saber qual o objeto de uma prestação, que pode ser, como vimos, positiva (de dar ou fazer) ou negativa (de não fazer), perguntamos: dar, fazer ou não fazer o quê? A resposta será, sempre, demonstrativa de alguma coisa (essa coisa será o objeto da prestação).”⁷

Ao lembrar o fator tempo, Carlos Roberto Gonçalves acrescenta que ao lado do vínculo jurídico a ligar o sujeito ativo (credor) ao sujeito passivo (devedor) a um direito daquele de exigir deste o cumprimento de determinada prestação, existe “uma relação de natureza pessoal, de crédito e débito, de caráter *transitório* (extingue-se pelo cumprimento), cujo objeto

⁶ Orlando Gomes, *Obrigações*, 12ª edição, (Atual. Humberto Theodoro Junior), p. 9.

⁷ Álvaro Villaça Azevedo, *Teoria geral das obrigações*. p. 27.

consiste numa prestação economicamente auferível.”⁸ (os grifos são nossos).

Pelas rápidas e singelas pinceladas que demos sobre a matéria, em sentido largo, podemos chegar à conclusão de que obrigação, no campo do direito civil, é um instituto que estabelece relação intrínseca entre dois sujeitos: o credor de um lado, e o devedor de outro. Essa relação tem início objetivando seu fim, que é o cumprimento (pagamento). Essa relação também vai além do direito natural. No direito natural há o liame, mas não há a garantia jurídica da possibilidade da exigência de seu cumprimento por parte do credor e a certeza de que, no caso dessa exigência não ser exercida, o devedor será compelido, por meio de seu patrimônio, ao seu efetivo cumprimento, judicialmente. Implica sempre numa relação patrimonial, valorativa e nunca moral ou religiosa. Envolve apenas a relação jurídica de cunho econômico.

Em campo tributário não é diferente. Existe a mesma natureza obrigacional que é a de ser um vínculo de natureza pessoal. Nesse vínculo existe relação jurídica e, como no direito civil, também unindo dois sujeitos: o Estado, ou quem lhe fizer às vezes (sujeito ativo) e o contribuinte (sujeito passivo). O objeto dessa relação jurídica, outrossim, é o dinheiro. Desta vez será, exclusivamente, o dinheiro do particular que deverá ser levado aos cofres públicos ou, como diz Geraldo Ataliba, o comportamento de levar esse dinheiro aos cofres públicos. É essa relação jurídica que em direito tributário se revela sob dois aspectos que veremos a seguir: a obrigação principal e a obrigação acessória.

OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PRINCIPAL

A obrigação tributária é gênero do qual a obrigação principal e a obrigação acessória são espécies. Toda obrigação tem

⁸ Carlos Roberto Gonçalves, *Direito civil brasileiro*, p. 21.

por objetivo estabelecer determinada união entre duas pessoas: o credor e o devedor.

Em direito tributário o credor será sempre uma pessoa política de direito público interno, e o devedor – uma pessoa privada, denominada *contribuinte*. Apesar das denominações serem obrigação principal e obrigação acessória, não têm a mesma interdependência que possuem as obrigações no campo civil. A obrigação principal, pelo direito civil, é uma obrigação autônoma e independente de qualquer outra, no dizer luminar de Caio Mario da Silva Pereira.⁹ Por outro lado, a obrigação acessória segue a sorte da obrigação principal e dela depende total e absolutamente. A obrigação principal, em seara tributária, tem natureza jurídica e a obrigação acessória, outra. Quanto ao seu cumprimento, não têm o caráter de subordinação, da dependência da acessória para com a principal. Cremos, inclusive, que ambas deveriam possuir outras denominações, que adiante iremos sugerir, mais a título de posicionamento do que propriamente de provocar discussão a respeito de terminologia. As obrigações tributárias deveriam, assim, possuir outras denominações, portanto, que não as que são, ora examinadas, por permitir tanta confusão como as que surgem, derivadas do binômio *principal* e *acessória*, tão fortemente ligados ao direito civil.

A obrigação principal, definida pelo art. 113, § 1º, do Código Tributário Nacional,¹⁰ trata de uma obrigação cuja natureza jurídica se nos apresenta como *obrigação de dar*. Vem em nosso socorro, para esclarecer o que é *obrigação de dar*, Caio Mario da Silva Pereira, que em sua forma pontual de tratar os institutos, ensina que tal obrigação “consiste na entrega de

⁹ Caio Mario da Silva Pereira, *op. cit.*, p. 103.

¹⁰ Código Tributário Nacional, art.113. A obrigação tributária é principal ou acessória:

§1.º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

uma coisa, seja a tradição realizada pelo devedor ao credor em fase de execução, seja a tradição constitutiva de direito, seja a restituição de coisa alheia a seu dono. Com efeito, *obligatio dandi* está presente, e os escritores o repetem, como meio técnico de constituir direito real (*exempli gratia, penhor*), como para a perfeição de um contrato real (*exempli gratia, mútuo*), como também na execução dos contratos translatícios de domínio (*exempli gratia, compra e venda*), já que pelo nosso direito somente se efetiva a transferência convencional da propriedade com a tradição da coisa móvel, ou a transcrição do imóvel (equiparável essa última à tradição solene).¹¹ Essa obrigação, obtempera Carlos Roberto Gonçalves, é aquela em que “o devedor se compromete a entregar ou a restituir ao credor um objeto perfeitamente determinado, que se considera em sua *individualidade*, como, por exemplo, certo quadro de um pintor célebre, o imóvel localizado em determinada rua e número, etc.” Mais adiante, continua o autor, “confere ao credor simples direito pessoal (*jus ad rem*) e não real (*jus in re*).”¹² Maria Helena Diniz completa quando diz que a obrigação de dar coisa certa é a “*species* do direito romano, ou seja, uma coisa inconfundível com outra, de modo que o devedor é obrigado a entregar a própria coisa designada.”¹³

Em direito tributário a obrigação principal não é de dar coisa certa, mas, apenas obrigação de dar. Essa obrigação, como acima visto, no caso específico tributário, é obrigação de dar dinheiro aos cofres públicos. José Eduardo Soares de Melo bem lembra que essa obrigação é de cunho exclusivamente patrimonial e

não se cogita de nenhuma espécie de obrigação política ou moral, que pudesse ser vislumbrada na participação meramente solidária

¹¹ Caio Mário da Silva Pereira, *op. cit.* p. 42.

¹² Carlos Roberto Gonçalves, *op. cit.*, p. 43.

¹³ Maria Helena Diniz, *Curso de direito civil brasileiro*, p. 84.

dos particulares com o Governo, objetivando atender os superiores valores constitucionais, e os interesses arrecadatários.¹⁴

Há de ser posto em relevo que a obrigação tributária principal decorre do fato imponible e dele depende e esta obrigação principal, a exemplo do gênero *obrigação*, também poderá ser cindida em duas. A primeira, que poderia ser denominada de *original* (ou *direta*), é aquela que deriva do *fato gerador in concreto*, ou seja, dado um fato tributável, determinados os seus sujeitos ativo e passivo, a matéria sobre a qual recairá a tributação, dará ensejo à obrigação principal. A segunda, que, a nosso sentir, poderia ser chamada de *derivada* (ou *indireta*), é representada por aquela que nasce em decorrência do descumprimento da obrigação acessória (mesmo representando uma aberração legislativa que veremos no item específico), fazendo surgir, assim, uma *outra* obrigação principal, totalmente independente da primeira. Com isso, diante do mesmo fato tributável, podem surgir duas obrigações principais: a) uma decorrente do fato tributável em si, e, b) outra, do mero e simples descumprimento de uma obrigação acessória.

Queremos aqui expressar nosso inconformismo com o mecanismo dessas duas *obrigações principais*. Ora, se é determinado que a obrigação principal é decorrência lógica do fato imponible e dele depende, como aceitar que outra *obrigação principal* que se dá em decorrência do descumprimento de uma obrigação acessória, pode ter o mesmo tratamento que aquela que adveio por causa de ação tributária que nada tem de ilícita e, portando, não está a implicar em possibilidade de aplicação de sanção?

Vejam no exemplo do imposto sobre a renda: a obrigação principal é a de, auferindo renda, ser pago o imposto sobre ela, mas não pára por aí; existe ainda uma obrigação acessória que

¹⁴ JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, Curso de direito tributário, p. 188.

OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA
GILDA MARIA GIRALDES SEABRA

é a de entregar a declaração sobre o imposto sobre a renda que, caso venha a ser descumprida, tornar-se-á, *outra* obrigação principal e como tal será tratada. É inadmissível que o auferimento de renda seja tratado *ipsis literis* como atitude omissa do contribuinte, uma negligência quiçá. Não é de ser admitido que ambas as ações tenham a mesma consequência, por serem tão apartadas e distintas uma da outra.

Não podemos deixar de pôr em relevo o desatino legislativo cometido pelo § 1º, do art. 113, do Código Tributário Nacional, quando determina que a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento do tributo ou *penalidade pecuniária* e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. Está na dicção do art. 3º, do mesmo código, que

Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Olvidando os problemas técnicos que possui o referido artigo, ele reza que tributo é toda prestação em dinheiro que não constitua sanção por ato ilícito. Há choque de definições num mesmo diploma legal que, erroneamente, é repleto delas. No art. 3º há a determinação que tributo *não é sanção* e, mais à frente, estabelece que a obrigação principal tem por objeto o pagamento de tributo *ou de penalidade*. Penalidade encartada na obrigação principal, sendo que essa obrigação principal é aquela que diz respeito ao fato imponível em si e não a qualquer tipo de sanção. O fato que faz nascer o tributo há de ser lícito porque não há de se conceber tributo sendo gerado por um fato ilícito que tenha como consequência sanção que indique penalidade. Queremos crer que o art. 113, do Código Tributário Nacional tenha querido determinar que o tributo e a penalidade imposta pelo

descumprimento do seu pagamento em data aprazada, possam ser tratados, ambos, como obrigação principal. Entretanto, mesmo assim, não teria a pureza normativa que se requer de um dispositivo legal. Haveria mescla, mistura impossível, do que seja uma obrigação principal, com a penalidade pelo seu descumprimento. Há de ser observado, outrossim, o fato de não ser do mais puro direito um código trazer definições. Definições não cabem às leis, mas, sim à doutrina, que se esmera cada vez mais em fazer com que elas venham a público com toda clareza a cada nova postura ou ponto de vista adotado. No entanto, o Código Tributário Nacional traz em seu bojo, inúmeras definições e, estranhamente, em sua maioria, equivocadas.

Não é por outro motivo que Roque Antonio Carrazza, com seu brilhantismo costumeiro, tece áspero comentário a respeito do assunto ao relacionar ambos os dispositivos, afirmando que

Esta contradição compromete seriamente a própria lógica do sistema. O tributo nasce da verificação, no mundo fenomênico, de um fato qualquer, lícito e não voluntário, previamente descrito na hipótese de incidência e, não, do descumprimento de deveres instrumentais.¹⁵

Por outro lado, Eduardo Marcial Ferreira Jardim, enfaticamente, prega pela exclusão da norma do sistema, ou, ao menos, desconsiderá-la, ao asseverar que

Destarte, a penalidade pecuniária se mostra inconciliável com a natureza do tributo, e como corolário dessa verificação haveremos de repulsá-la do preceptivo, tudo em obséquio a uma visão harmoniosa do sistema jurídico.¹⁶

¹⁵ Roque Antonio Carrazza, *O regulamento no direito tributário brasileiro*, p. 28.

¹⁶ Eduardo Marcial Ferreira Jardim - *Manual de direito financeiro e tributário*, p. 255.

OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

GILDA MARIA GIRALDES SEABRA

A exclusão da norma do sistema não só deveria ocorrer por atecnia absoluta em sua essência, bem como na terminologia utilizada, equívoca e confusa que a reveste, como estamos insistindo desde o início do presente tópico. No entanto, a norma existe, faz parte do sistema e enquanto subsistir, teremos de submetê-la a exame, mas não apenas concordando por ser uma norma existente no cenário jurídico tributário, mas apontando suas imperfeições que traz em seu âmago. Dessa forma, inconformados com a dicção da mesma norma, sigamos um passo a mais para alcançarmos a obrigação tributária, chamada de *acessória*.

Anotemos aqui que, no caso do descumprimento da obrigação principal, sendo ela de cunho patrimonial, haverá a perfeita e esperada sanção pecuniária pelo seu não pagamento, como multa e ajustes monetários sobre o valor do montante principal, o que não tem nada a ver com obrigação acessória.

OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA ACESSÓRIA

A outra forma de obrigação tributária é a, equivocadamente, denominada *obrigação acessória*. Esta obrigação, também definida (*sic*) no Código Tributário Nacional, no seu art. 113, §2º,¹⁷ possui natureza jurídica de uma obrigação de *fazer*. Entrementes, é necessário que seja bem salientado que, após o advento da Lei 8.137/90, que cuida dos crimes contra a ordem tributária, muitas dessas condutas previstas como *obrigações acessórias*, terão tratamento de crime fiscal no seu eventual descumprimento, como veremos ao final deste sub-item.

Obrigação de fazer é aquela em que o devedor se compromete a realizar alguma coisa em prol do credor. Maria Helena Diniz, citando R. Limongi França, afirma ser aquela “que vincula o devedor à prestação de um serviço ou ato positivo, ma-

¹⁷ Código Tributário Nacional, art. 113, § 2.º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

terial ou imaterial, seu ou de terceiro, em benefício do credor ou de terceira pessoa.” Um pouco mais adiante aparta a prestação da obrigação de dar, da obrigação de fazer, ensinando que “a prestação, na obrigação de dar, consiste na entrega de um objeto, sem que se tenha de fazê-lo previamente, e, na de fazer, na realização de um ato ou confecção de uma coisa, para depois entregá-la ao credor.”¹⁸ Sob outro ver, CARLOS ROBERTO GONÇALVES observa que toda obrigação de dar, também é obrigação de fazer, visto que, quando é dado algo a alguém, o sujeito passivo estará fazendo alguma coisa também, que é dar alguma coisa a ao sujeito ativo. Lembra que “a distinção entre essas duas modalidades sofre restrições na doutrina contemporânea, a ponto de ser abandonada por alguns códigos, tendo em vista que *dar* não deixa de ser *fazer* alguma coisa.”¹⁹

Essa obrigação acessória, diferentemente da obrigação principal, não é decorrência do fato imponível, mas, sim, advém de legislação específica, ou seja, trata-se de uma obrigação *legal* e não *fiscal*. E, repetimos, totalmente independentes uma da outra. O cumprimento de uma não induz ao cumprimento da outra. Por outro lado, o descumprimento de uma, não é caminho para o descumprimento da outra. O contribuinte pode perfeitamente vir a cumprir a obrigação principal e deixar de cumprir a acessória e vice-versa. As sanções serão avaliadas separadamente para cada descumprimento. Estão encartadas aqui as obrigações legais de emissão de notas fiscais, escrituração de livros contábeis, prestação de informações, tudo isso, como lembra, com muito didatismo, José Eduardo Soares de Melo, “com o objetivo fundamental de serem registrados e documentados fatos que tenham, ou possam ter, implicação tributária.”²⁰ Possuir documentação que possa vir a ter relevância tributária, não é o mesmo que obrigação originada por atitudes

¹⁸ Maria Helena Diniz, *op. cit.*, p. 99-100.

¹⁹ Carlos Roberto Gonçalves, *op. cit.*, p. 69.

²⁰ José Eduardo Soares de Melo, *op. cit.*, p. 189.

OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA
GILDA MARIA GIRALDES SEABRA

do contribuinte que o faça encaixá-las em alguma hipótese de incidência; assim, essa obrigação acessória não está, em momento algum, atrelada à obrigação principal.

Alertamos que a obrigação de fazer, jamais poderá ser acessória de obrigações de dar. Lembramos que existem três tipos distintos de obrigação: a de dar, a de fazer e a de não fazer. À evidência, uma não será acessória da outra, uma vez que possuem naturezas jurídicas distintas e são absolutamente independentes umas das outras. Assim, como denominar obrigação *acessória* a obrigação que não se vincula à obrigação *principal*? Essa obrigação acessória tributária deriva da lei. É norma legal que especifica quais tributos possuem obrigações acessórias e não comportamento do contribuinte.

Relembremos o mesmo exemplo da obrigação tributária: o imposto sobre a renda. Disséramos que a obrigação principal deste tributo é o auferimento de renda pelo contribuinte. Ao lado desta obrigação principal, existe, neste caso, como retro mencionamos, outra obrigação: a chamada obrigação *acessória* que se consubstancia na atitude de entregar o formulário de declaração do imposto de renda, devidamente preenchido, no prazo determinado pela lei. O devedor (contribuinte) poderá não cumprir esta e cumprir aquela, ou seja, caso haja necessidade do pagamento de complementação de tal imposto, o devedor a cumpre mas, por qualquer motivo, deixa de entregar sua declaração. Haverá extinção da obrigação principal e descumprimento da obrigação acessória. Esta, por sua vez, será convertida em obrigação principal (valorada em termos econômicos) e cobrada, absurdamente, como tal. Pode também ocorrer outra hipótese: o contribuinte entrega a declaração e deixa de comparecer aos cofres públicos com a quantia que complementaria seu recolhimento a título de imposto de renda. Estaria extinta a obrigação *acessória*, e sobre a obrigação principal, incidiriam todas as consequências pecuniárias de seu descumprimento. O que há de ser frisado, no entanto, é que a obrigação *acessória*

pode muito bem ser cumprida sem que haja o cumprimento da obrigação principal, deixando evidenciada, assim, a total desvinculação de uma com a outra. Por isso não acreditamos que a expressão *obrigação acessória* seja a mais apropriada, mesmo que o Código Tributário Nacional assim a denomine. Apenas a título de sugestão e fecho, indicariamos a denominação de *obrigação consequencial* (exceto aquelas condutas que tipificam crime fiscal, por óbvio), no sentido de que é uma consequência que teria o contribuinte, caso incorra numa das hipóteses de incidência previstas, mas nunca acessório, suplemento, anexo dela.

O descumprimento da obrigação principal dá azo à aplicação de penalidades pecuniárias devidas, já que se trata de obrigação de cunho patrimonial e que, no caso de descumprimento de obrigação acessória, não há sanção alguma em termos de obrigação acessória propriamente dita, mas sim a *conversão* em obrigação principal. Observamos aqui, portanto, um fenômeno curiosíssimo: o de uma obrigação de fazer descumprida se transformar, mirabolantemente, magicamente, numa obrigação de dar, e receber o tratamento como tal. Relembramos que existem certos *descumprimentos* que saem da seara das *obrigações acessórias* e não se *transformam* em obrigação principal, mas alçam vôo até os crimes tributários como veremos mais adiante.

É importante mencionar a posição de Hugo de Brito Machado, quando tece sua crítica à posição de que não existem obrigações acessórias no campo tributário. “Essa crítica não é procedente. É fruto da visão privatista, inteiramente inadmissível em face do Código Tributário Nacional, em cujo contexto o adjetivo *acessório*, que qualifica essas obrigações, tem sentido inteiramente distinto daquele do direito privado. Por outro lado, no plano da Ciência do Direito não se pode negar a existência de obrigações acessórias sem conteúdo patrimonial.”²¹

²¹ Hugo de Brito Machado, *Curso de direito tributário*, p. 124.

É bem verdade que o adjetivo *acessório* utilizado pelo Direito Tributário é distinto do usado pelo Direito Civil, mas, a palavra é a mesma, o sentido, portanto, também deveria ser e não o é. Ousamos discordar do professor, no sentido de sua crítica girar em torno de “visão privatista”, como ele menciona. Em sede de interpretação do direito não se pode falar em visão publicista ou privatista desse ou daquele assunto, mas, sim, em interpretação da norma. Se em direito existem obrigações, elas não serão afetas a um ramo ou outro tão-somente, mas a um complexo, um sistema normativo. O mesmo a dizer do desdobramento desse conceito em *obrigação principal e acessória*. Se esse instituto é mais ligado ao direito civil, não significa que dele será exclusivo. Luciano Amaro esclarece que

a obrigação, no Direito Tributário, não possui conceituação diferente da que lhe é conferida no direito obrigacional comum. Ela se particulariza, no campo dos tributos, pelo seu objeto, que será sempre uma prestação de natureza tributária, portanto um dar, fazer ou não fazer de conteúdo pertinente a tributo.²²

O que não se pode olvidar é que não deveriam ter sido empregados em direito tributário, esses conceitos. Ora, se temos uma língua tão rica em palavras, por que fazer uso de uma delas (obrigação acessória) para significar coisas tão distintas.

Em argumentação mais à frente, Hugo de Brito Machado obtempera que essa obrigação acessória depende, sim, da obrigação principal. De certa forma, com ele concordamos, mas apenas quanto ao nascimento dela. É óbvio que a entrega do formulário do imposto sobre a renda vai depender lógica e conseqüentemente da renda auferida e arrolada no mencionado formulário. Porém, a partir do instante em que é auferida a renda e nasce a obrigação tributária, ambas se apartam totalmente. Se assim é, por que denominá-la de obrigação

²² Luciano Amaro, *Direito tributário brasileiro*, p. 239.

acessória? Será acessória do que, de que obrigação? Se possui natureza tão distinta da principal que tem caráter de obrigação de dar e esta, obrigação de fazer? Como a obrigação de fazer pode ser tida como acessória da obrigação de dar?

Trata-se, portanto, no linguajar do Código Tributário Nacional, que adota terminologia civilista, de duas obrigações com tratamento de obrigação principal, o que, em absoluto, não pode acontecer, eis que distintas. Há, efetivamente, caráter de *obrigação*, na chamada obrigação *acessória*. Dessa forma, na verdade, é mais questão terminológica do que jurídica. A se trocar o adjetivo – *acessória* – por outra palavra do léxico nacional, estaremos diante de duas obrigações com importâncias definidas e com a necessidade do cumprimento de cada uma de per si, sem que houvesse necessidade de explicar certas *mágicas* nas transformações de um tipo de obrigação, em outro diametralmente oposto, apenas pelo seu descumprimento, seja ela administrativa, civil ou tributária.

Há na doutrina, citada por José Souto Maior Borges, autores que negam o caráter *obligacional* da obrigação tributária acessória; ou ainda, que esta subsiste apenas para complementar a principal, um meio de assegurar o cumprimento da obrigação principal. Ensina o mestre pernambucano que

Afirmar que a obrigação acessória só o é impropriamente não implica a rigor negar-lhe o caráter obrigacional. Porque, como um reflexo das normas que a estabelecem, a obrigação tributária acessória existe, embora – se procedente a crítica – defeituosamente, dada a simples nomenclatura inadequada que a revestiria.²³

Sacha Calmon Navarro Coelho vai mais longe ao afirmar com ênfase, que “rigorosamente, inexitem obrigações acessórias, senão que prescrições de fazer e não-fazer diretamente

²³ José Souto Maior Borges, *Obrigação tributária, uma introdução metodológica*, p. 31.

OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA
GILDA MARIA GIRALDES SEABRA

estatuídas em lei, como v.g., apresentar declaração de rendimentos, emitir notas fiscais, não manter estoques desacompanhados de documentação fiscal, tudo no interesse da Fazenda Pública.” Logo em seguida, conclui que

a obrigação tributária principal nasce da ocorrência de um fato, por isso jurígeno, previamente descrito na lei, contratual e lícito. Trata-se de dever heterônomo, pela adoção do princípio da imputação condicional (“se fores proprietário de imóvel urbano, então pagarás IPTU ao município”). Ao revés, as chamadas obrigações acessórias não passam de condutas obrigatórias impostas imperativamente pela lei (“emita notas fiscais”; “preste declaração de rendimento etc.”).²⁴

Entretanto Paulo de Barros Carvalho caminha mais à frente ao afirmar que não se trata nem de obrigação propriamente dita, quanto mais de obrigação *acessória*. Relembra RENATO ALESSI quando este autor italiano se refere aos *deveres de contorno*, esclarecendo o professor paulista que apenas se trata de relações que expressam deveres dos cidadãos para com o Estado e que essas relações

são conhecidas pela designação imprecisa de *obrigações acessórias*, nome impróprio, uma vez que não apresentam o elemento caracterizador dos laços obrigacionais, inexistindo nelas prestação passível de transformação em termos pecuniários.

... Nossa preferência recai, por isso, na expressão *deveres instrumentais ou formais*. Deveres, com intuito de mostrar, de pronto, que não têm essência obrigacional, isto é, seu objeto carece de patrimonialidade. E instrumentais ou formais porque, tomados em conjunto, é o instrumento de que dispõe o Estado-

²⁴ Sacha Calmon Navarro Coelho, *Curso de direito tributário brasileiro*, p. 581.

administração para o acompanhamento e consecução dos seus desígnios tributários.²⁵

Roque Antonio Carrazza, corroborando a posição tomada por Paulo de Barros Carvalho, também recorda aquele mesmo professor italiano e afirma, com toda a sua sabedoria luminar,

que os deveres instrumentais tributários não se confundem com os tributos. Apenas, por assim dizer, *documentam* a incidência ou a não-incidência (*v.g.*, a isenção), em orem a permitir que os tributos venham, lançados e cobrados com exatidão e as isenções se façam corretamente sentir.²⁶

Roque Antonio Carrazza nos recorda que essas chamadas *obrigações acessórias*, alcançaram o plano dos crimes tributários. “De fato, tais infrações, como advento da referida lei, deixaram de ser simples *ilícitos administrativos*, para tipificarem verdadeiros *ilícitos penais*, apenados, inclusive, com extremo rigor”.²⁷ Por isso, é necessário que as *obrigações acessórias* sejam veiculadas, através de lei em sentido estrito, mesmo que, teoricamente, pudesse vir através de decreto ou mesmo em portaria.

Parece óbvio – continua Carrazza – que não tem sentido um contribuinte poder vir a ser condenado a uma pena privativa da liberdade (reclusão ou detenção, conforme a gravidade da infração cometida) pelo descumprimento de um dever instrumental tributário que lhe tenha sido imposto por ato normativo infralegal (decreto, portaria, instrução ministerial, ato administrativo). Pelo contrário, estamos convencidos de que só a lei pode obrigar o contribuinte a prestar declarações, fornecer notas fiscais, manter livros etc.

²⁵ Paulo de Barros Carvalho, *Curso de direito tributário*, p. 294-295.

²⁶ Roque Antonio Carrazza, *Curso de direito constitucional tributário*, p. 331.

²⁷ Roque Antonio Carrazza, *Curso de direito constitucional tributário*, *op. cit.*, p. 336.

OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA
GILDA MARIA GIRALDES SEABRA

Termina, lembrando do princípio da legalidade previsto pelo art. 5º, XXXIX, da Constituição Federal (“não há crime sem lei anterior que o defina”), para fechar seu raciocínio.

Como já tivemos oportunidade de nos posicionar, reiteramos que a nosso sentir a obrigação tributária é, de fato, obrigação em seu sentido amplo. Não uma obrigação que existe apenas no campo civilístico, mas, como obrigação vista por todo direito. Obrigação não é instituto exclusivo do Direito Civil. O direito, em apertada síntese, é um só, cindido em ramos para que sua análise seja possível na seara da didática, apenas. Sendo assim, a obrigação tributária é aquela mesma que é, primacialmente (não, exclusivamente), estudada no direito civil. No entanto, o direito tributário a divide em *principal* e *acessória*. cremos que o equívoco reside exatamente aí. A obrigação tributária principal, apesar da redação irregular e criticável encartada no Código Tributário Nacional é, em verdade, uma obrigação patrimonial decorrente de um fato jurídico que terá como efeito, o pagamento de um tributo. Trata-se, portanto de uma obrigação *ex voluntate*, eis que, o contribuinte sabe (ou deve saber) de antemão que, ao realizar determinado fato jurídico, implicará na incidência de determinado tributo, fará nascer o dever de comparecer aos cofres públicos com o devido pagamento do tributo, consequência do fato jurídico, chamado de fato imponível. Portanto, obrigação *ex voluntate* de natureza jurídica de obrigação de dar.

Há de ser posto em relevo que certos tributos – não todos – possuem um *plus*, que são certas determinações legais impostas ao contribuinte que realizou aquele determinado fato jurídico e que o fez incidir numa hipótese de incidência.

Essa determinação legal, o Código Tributário Nacional denominou de *obrigação acessória*. Temos para nós que se trata de uma outra obrigação tributária. Obrigação estipulada em lei desta vez, *ex lege*, portanto. É uma obrigação *ex lege*, de natureza jurídica de obrigação de fazer (ou não-fazer). O

que causa estranheza é a denominação dada: *obrigação acessória*. Acessória de quê?, do quê?, voltamos a indagar. Mais esquivaz nos causa quando essa obrigação de fazer é transformada em obrigação de dar, quando do seu descumprimento, como vimos páginas atrás. Essa transformação mágica, encantada é a que mais causa espécie e repúdio.

Com relação à terminologia, isso poderia ser facilmente ajustado. Propusemos, apenas a título de especulação, a denominação de *obrigação conseqüencial*, despida, entretanto, de qualquer interesse científico, mas apenas especulativo. Todavia, não existe adaptação possível no referente àquela transformação de obrigação acessória, em principal, pelo mero descumprimento seu. Eduardo Marcial Ferreira Jardim, na vereda de Roque Antonio Carrazza, bem lembra que “apenas por argumentar, que, se fosse possível a transformação de uma obrigação acessória em obrigação principal, mesmo assim o descumprimento da chamada obrigação acessória ensejaria a aplicação de penalidade, que, diga-se de passagem, representa obrigação penal tributária e não obrigação tributária.”²⁸ Se analisarmos bem a Lei 8.137, de 27 de dezembro de 1990, iremos observar em seus arts. 1º e 2º,²⁹ que algumas das

²⁸ Eduardo Marcial Ferreira Jardim, *Manual de direito financeiro e tributário*, op. cit., p. 256.

²⁹ Lei n.º 8.137/90, art. 1.º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;
II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documentos ou livro exigido pela lei fiscal;

III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa à venda de mercadoria ou prestação de serviço,

OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA
GILDA MARIA GIRALDES SEABRA

condutas ali previstas, configuram-se nas, impropriamente, denominadas – *obrigações acessórias*. Assim sendo, não há que se falar em descumprimento da obrigação acessória ser tida como obrigação principal, mas, sim, como crime tributário. Salientamos, porém que não são todas, no entanto, sua grande maioria é tida como um tipo penal da referida lei. Com o advento da Lei 8.137/90, muitas das condutas, que antes eram os chamados “meros ilícitos administrativos”, ou mesmo *obrigações acessórias* (como *v.g.* omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias, fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documentos ou livro exigido pela lei fiscal ou ainda falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documen-

efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Pena - reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.

Art. 2º. Constitui crime da mesma natureza:

I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;

II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;

III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;

IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;

V - utilizar ou divulgar programas de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.

to relativo à operação tributável) são, agora, tipos penais que, se realizado, implicará em crime contra a ordem tributária. Deixaram de ser obrigação tributária e passaram a ser crime fiscal em toda sua inteireza. Assim sendo, deixaram de ser mera obrigação tributária acessória, para se transformarem em crimes fiscais e como tais passaram a ser tratados com todos os rigores previstos pela referida lei.

Concluindo, podemos dizer que obrigação tributária não é assunto pacífico diante da doutrina tributária. Sua terminologia, suas definições dadas pelo Código Tributário Nacional (equivocadamente, como acontece com frequência dentro desse diploma legal), não só não esclarecem nada, como confundem todos os que se debruçam sobre ele. É assunto tormentoso mas não insolúvel como tivemos a oportunidade de verificar. Basta que afastemos os conceitos considerados *clássicos*, e os entendamos como dois institutos totalmente apartados um do outro. Assim, é possível conviver com duas realidades distintas, advindas de duas atitudes diversas do contribuinte e tendo o tratamento que deveria de per si e, no caso de se tratar da chamada obrigação tributária acessória, deixar de ser tratada como tal e vir a ser apenada com as sanções previstas pela Lei 8.137/90. Dessa forma, pensamos ter trazido alguma luz sobre o enevoado assunto que nesta oportunidade discutimos.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*, 10. ed. Editora Saraiva: São Paulo, 2004.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*, 5. ed., 2ª tiragem, Malheiros Editores: São Paulo, 1993.
- AZEVEDO, Álvaro Villaça. *Teoria geral das obrigações*. 8. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2000.
- BARROS MONTEIRO, Washington de. *Curso de direito civil*, vol. 4, 29. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 1997.
- BORGES, José Souto Maior. *Obrigação tributária, uma introdução metodológica*. São Paulo: Editora Saraiva, 1987.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*, 21. ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2005.

OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA
GILDA MARIA GIRALDES SEABRA

- CARRAZZA, Roque Antonio. *O regulamento no direito tributário brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, 17. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2005.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro, *Curso de direito tributário brasileiro*, 6. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2002.
- DINIZ, Maria Helena. *Curso de direito civil brasileiro*, 2º volume, *op. cit.*.
- GOMES, Orlando, *Obrigações*, 12ª edição (Atual. Humberto Theodoro Junior). Rio de Janeiro: Editora Forense, 1999.
- GONÇALVES, Carlos Roberto. *Direito civil brasileiro*, Volume II, Teoria Geral das Obrigações. São Paulo: Editora Saraiva, 2004.
- JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira, *Manual de direito financeiro e tributário*, 7. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2005.
- MACHADO, Hugo de Brito, *Curso de direito tributário*, 24. ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2004.
- PEREIRA, Caio Mário da Silva, *Instituições de direito civil*, vol. 2, 17. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1999.
- SOARES DE MELO, José Eduardo, *Curso de direito tributário*, 5. ed. São Paulo: Editora Dialética, 2004.